

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 47/2026-T

Tema: IRC – Isenção - Artigo 14.º n.º 3 do CIRC - Retenção na Fonte – Dividendos

SUMÁRIO

I - O artigo 14.º do CIRC estabelece nos n.ºs 3 a 7 a não tributação pelo Estado da Fonte dos dividendos aí gerados, em cumprimento do art.º 5.º da Diretiva Mãe-Filhas.

II - Para que essa isenção seja aplicada, é necessário que se verifiquem os requisitos previstos no art.º 14.º do CIRC, conjugado com o disposto na Diretiva n.º 2011/96/UE, nomeadamente no seu art.º 2.º e anexo I, Parte A - Lista das sociedades a que se refere o art.º 2.º, al. a) e subalínea i), - e Parte B - Lista de impostos a que se refere o art.º 2.º, alínea a) e subalínea iii), com as necessárias adaptações.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Rui Duarte Morais (árbitro presidente), Pedro Miguel Bastos Rosado (árbitro adjunto e relator) e Rui Miguel de Marrana (árbitro adjunto), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 23 de março de 2026, acordam no seguinte:

I. Relatório

1.A..., sociedade incorporada no Reino Unido, com sede em ..., ..., Londres, Inglaterra, Reino Unido, com os números de identificação fiscais portugueses ... e ... (este último atribuído a pedido dos substitutos tributários), doravante designada por “Requerente”, apresentou, em 13 de janeiro de 2026, pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20

de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a apreciação da legalidade da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, bem como dos atos tributários de retenção na fonte a título de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) que foram efectuados sobre os dividendos auferidos de fonte portuguesa, em 2021 e 2022, cujas anulações pretende, mais peticionando a restituição integral dos valores indevidamente retidos e pagos, no montante global de € 2.299.550,00, acrescido de juros indemnizatórios.

2. É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante designada também por Requerida ou AT.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) em 15 de janeiro de 2026 e automaticamente notificado à AT.

4. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

5. Em 3 de março de 2026, as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo arguido qualquer impedimento.

6. Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes alguma coisa viessem dizer, o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 23 de março de 2026.

7. Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17.º do RJAT, a Requerida apresentou resposta em 5 de maio de 2026, na qual defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, tendo junto aos autos o processo administrativo (“PA”).

8. Na sua resposta a AT suscitou as exceções de incompetência material do Tribunal Arbitral e de inimpugnabilidade dos atos tributários de retenção na fonte.

9. Por despacho arbitral de 5 de maio de 2026, o Tribunal notificou a Requerente para exercer, querendo, o contraditório quanto à matéria de exceção suscitada pela Requerida na sua resposta.

10. Por requerimento de 22 de maio de 2026, a Requerente exerceu o contraditório quanto à matéria de exceção suscitada pela Requerida na sua resposta.

11. Por despacho arbitral de 16 de junho de 2026, o Tribunal decidiu dispensar, por falta de objeto, a realização da reunião a que se refere o artº 18º do RJAT e não haver lugar à produção de alegações, sendo que nenhuma das partes se opôs a este despacho arbitral.

II. Saneamento

1. O Tribunal foi regularmente constituído.

2. As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.

3. O processo não enferma de nulidades.

4. Importa apreciar adiante e prioritariamente a questão da incompetência (artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT), atendendo à invocada exceção pela Requerida.

III. Matéria de facto

1. Factos provados

Dão-se como provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

A) A Requerente é uma sociedade de responsabilidade limitada incorporada no Reino Unido (Inglaterra e País de Gales), como uma “Private limited Company”, com sede em..., Londres, Inglaterra, Reino Unido (documento nº 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e “PA”, cujos teores se dão como reproduzidos);

B) Entre 30 de junho de 1982 e 29 de junho de 2022, a Requerente tinha a denominação de B... Limited (documento nº 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e “PA”, cujos teores se dão como reproduzidos);

C) A atividade principal da Requerente é atuar como uma “holding company” no Grupo C..., detendo investimentos diretos e indiretos em outras sociedades pertencentes ao mencionado Grupo (documento nº 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, corroborado pela informação disponibilizada no site da Companies House em <https://...>;

D) Nos anos de 2021 e 2022, a Requerente era uma sociedade residente no Reino Unido para efeitos fiscais, estava sujeita e não isenta a imposto sobre o rendimento (“corporation tax”) no Reino Unido, a uma taxa não inferior a 19%, sem possibilidade de outra opção ou de isenção (documentos nºs 4 e 5, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, e o “PA”, cujos teores se dão como reproduzidos);

E) Em Portugal, a Requerente tinha os números de identificação fiscais portugueses ... e ... (este último atribuído a pedido dos substitutos tributários) (documentos nº 19 e 20, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, e o “PA”, cujos teores se dão como reproduzidos);

F) A Requerente detinha, nos anos de 2021 e 2022, uma quota na sociedade comercial por quotas D..., LDA., NIPC..., com o valor nominal de € 14.462.336,00, que se mantém na presente data (documento nº 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

G) A sociedade de direito português D..., LDA. tinha, nos anos de 2021 e 2022, o capital social de € 26.295.157,00, valor que mantém na presente data (documento nº 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

H) Desde 19 de junho de 2007 até à presente data a Requerente detém, de modo ininterrupto, tal quota, superior a 10 % do capital social (documento nº 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

I) A sociedade de direito português D..., LDA. era, nos anos de 2021 e 2022, residente em território português, nos termos da lei portuguesa, estava sujeita e não isenta de IRC (abrangida pelo regime geral de IRC) ou do imposto especial de jogo previsto no artigo 7.º do CIRC e não estava abrangida pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º do CIRC (documento nºs 3, 21 e 22 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e “PA”, cujos teores se dão como reproduzidos);

J) Para efeitos fiscais, nos anos de 2021 e 2022, a Requerente era residente no Reino Unido, não dispunha de estabelecimento estável em Portugal, estava sujeita a imposto sobre as pessoas coletivas no Reino Unido (“Corporation Tax”) a uma taxa de imposto não inferior a 19%, sem possibilidade de isenção (documentos nºs 4 e 5 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

L) Nos períodos de 2021 e 2022, a Requerente recebeu dividendos da D..., LDA. nos montantes de € 11.528.000,00 e de € 11.467.500,00, conforme deliberado em assembleia geral pelos sócios da D..., LDA, em 16 de junho de 2021 e 21 de junho de 2022, respetivamente (documentos nºs 6 e 7 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

M) Sobre os dividendos recebidos em 2021 e 2022, a Requerente suportou IRC, por retenção na fonte em Portugal, a título definitivo, no montante total de € 2.299.550,00, correspondente às guias de retenção na fonte de IRC a seguir discriminadas:

- Guia de retenção na fonte: ...; Período: 2021/junho; Valor: € 1.152.800,00;
- Guia de retenção na fonte:...; Período: 2022/junho; Valor: € 1.146.750,00 (documentos n.ºs 8 e 9 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, e “PA”, cujos teores se dão como reproduzidos);

N) O IRC suportado, a título de retenções na fonte, foi entregue nos cofres do Estado pela D..., LDA., enquanto substituto tributário, em 20 de julho de 2021 e em 20 de julho de 2022, tendo as retenções sido declaradas nas declarações Modelo 30 referentes aos períodos de 06/2021 e 06/2022 (documentos n.ºs 10, 11, 12 e 13, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, e “PA”, cujos teores se dão como reproduzidos);

O) No momento da retenção na fonte, foi feita prova junto do substituto tributário da verificação dos pressupostos de aplicação do artº 10º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Impostos sobre o Rendimento (CDT) celebrada entre Portugal e o Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, em vigor ao tempo dos factos (*aprovada para ratificação pelo Decreto-Lei n.º 48497 de 24 de Julho de 1968, que esteve em vigor desde 20-01-1969 até 29-12-2025 e com produção de efeitos até 31/12/2025*), pelo que a taxa de retenção na fonte, nos anos de 2021 e 2022, foi reduzida a 10%, ao abrigo da alínea a) do nº 2 do artº 10º (documentos n.ºs 10, 11, 12, 13, 17, 18, 19, e declarações de retenção na fonte juntos com o pedido de pronúncia arbitral, e “PA”, cujos teores se dão como reproduzidos);

P) No dia 16 de junho de 2025, a Requerente apresentou, por correio registado, pedido de revisão oficiosa dos referidos atos de retenção na fonte (documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, e “PA”, cujos teores se dão como reproduzidos);

Q) No pedido de revisão oficiosa, a Requerente invocou a ilegalidade das liquidações de IRC por retenção na fonte por estar isenta de tributação nos termos do nº 3 do artº 14º do CIRC

(documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, e “PA”, cujos teores se dão como reproduzidos);

R) O pedido de revisão oficiosa foi objeto de análise pela AT, tendo sido emitida Informação de 9 de setembro de 2025, e subsequentes Pareceres concordantes do Chefe de Equipa e do Chefe de Divisão, bem como proferido um Despacho do Diretor de Finanças Adjunto de Lisboa de 16 de setembro de 2025, para a remessa dos autos para apreciação e decisão superior pela DSIRC, no sentido de que fosse negado provimento ao pedido (documento junto com o “PA”, cujo teor se dá como reproduzido).

S) Não foi proferida decisão sobre o pedido de revisão oficiosa até 13 de janeiro de 2026, data em que a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2. Factos não provados e fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, als. a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).

Os factos provados acima elencados baseiam-se, segundo o princípio da livre apreciação da prova, nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral, atrás mencionados, cuja autenticidade não foi colocada em causa, no “PA”, bem como nas posições

assumidas pelas partes nos articulados apresentados em relação aos factos essenciais, sendo as questões controvertidas estritamente de Direito.

Dão-se por integralmente reproduzidos, para os devidos efeitos, todos os documentos juntos pela Requerente no PPA e os constantes do “PA”.

Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

IV. Exceções invocadas pela Requerida na Resposta

Na sua Resposta veio a AT invocar as exceções de **incompetência do tribunal arbitral, em razão da matéria** e de **inimpugnabilidade dos atos tributários de retenção na fonte**

A AT começa por defender a incompetência, alegando, em suma, que a AT se vinculou à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação de pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, referidas no n.º 1 do art. 2.º do RJAT, “com excepção das pretensões que tenham por objecto a declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.”. Mais refere a AT que “a Requerente - na qualidade de substituída tributária - pretende que o Tribunal Arbitral aprecie, em primeira linha, as retenções na fonte efectuadas pelo substituto tributário, sem que previamente tenha sido desencadeado o procedimento de reclamação graciosa previsto no artigo 132.º do CPPT”, pelo que, no seu entender “Tal circunstância extravasa o âmbito da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD”. Acresce que “(...) a Requerente não recorreu, em tempo útil, à reclamação graciosa prevista no referido artigo 132.º do CPPT, deixando, desse modo, precluir o prazo de dois anos aí estabelecido”, que “(...) o procedimento de revisão oficiosa não pode servir de meio alternativo da reclamação graciosa prevista naquele preceito, tanto mais quando a ele se recorre já para além do prazo de dois anos fixado no n.º 1 do citado

artigo.”, que “Não tendo o pedido de anulação dos actos de retenção na fonte sido precedido, em tempo, da reclamação graciosa obrigatória, o Tribunal Arbitral não se poderá pronunciar sobre legalidade das mesmas, por incompetência material, ainda que a Requerente tenha apresentado pedido de revisão oficiosa dentro do prazo de quatro anos.”. Mais alega a AT que “Tendo sido revogado o n.º 2 do artigo 78.º da LGT - que consagrava a presunção de que se considerava “imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação” - e dispondo a lei nova apenas para o futuro (cf. artigo 12.º do Código Civil), o pedido de revisão oficiosa fundado em erro imputável aos serviços, previsto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, passou a exigir, também nas situações de autoliquidação, que o contribuinte demonstre a imputabilidade aos serviços do erro que invoca.”, que “(...) são diferentes os prazos e os fundamentos da revisão do ato tributário, consoante esta seja esta efectuada pelo sujeito passivo ou pela AT.”, que “(...) a decisão proferida no âmbito do procedimento de revisão oficiosa pode, ou não, implicar a apreciação da legalidade do acto de liquidação.”. Conclui a AT que “(...) o Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar e decidir a questão de saber se o indeferimento do pedido de revisão oficiosa violou, ou não, o art. 78º da LGT e se os pressupostos de aplicação de tal mecanismo de revisão foram, ou não, bem aplicados pela AT.”.

Quanto à inimpugnabilidade dos atos tributários de retenção na fonte alega, em suma, que “(...) a Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa em 16/06/2026 (relativo a rendimentos e respectivas retenções na fonte dos anos de 2021 e 2022). Sucede, porém, que o prazo para apresentação do pedido de reembolso relativamente a tais rendimentos, nos termos do artigo 98.º, n.º 7, do CIRC, se encontrava limitado a “dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto”, o que correspondia, no caso, às datas de 31-12-2023 e 31-12-2024, respectivamente.”, pelo que “(...) à data da apresentação do pedido, o referido prazo já se encontrava precluído, pelo que o mesmo sempre teria de ser considerado intempestivo.”. Mais alega que o “regime previsto no artigo 98.º do CIRC assume natureza especial face ao previsto nos artigos 132.º da LGT e 137.º do Código do IRC, aplicável à generalidade das situações de retenção na fonte”, que “De acordo com a parte final do referido normativo, encontra-se previsto um mecanismo no qual as entidades não residentes beneficiárias dos rendimentos previstos no artigo 94.º do CIRC (no presente caso, dividendos)

podem solicitar o reembolso de retenções na fonte no prazo de dois anos, desde que seja comprovado por documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado”, pelo que este prazo não foi cumprido pela Requerente. Mais defende a AT que o “prazo de quatro anos a favor do contribuinte para apresentação de pedido de revisão por erro imputável aos serviços, previsto no artigo 78.º da LGT, apenas se aplica aos casos em que se encontra em causa o prazo de reclamação genérico de 120 dias do artigo 70.º do CPPT.”.

No seu PPA, a Requerente alega, em síntese, que “No que respeita a questão da iniciativa do procedimento, tem sido entendimento unânime dos Tribunais Superiores que a revisão oficiosa de atos tributários, desencadeada nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, poderá ser despoletada a pedido do contribuinte, com base nos princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade constantes do n.º 4, do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e do artigo 56.º da LGT.”, que “(...) a Jurisprudência já esclareceu, em diversas decisões, que, mesmo nos casos em que o contribuinte não tenha apresentado a reclamação graciosa a que se refere o artigo 132.º do CPPT, pode, ainda assim, requerer a revisão do ato tributário, no prazo de 4 anos, desde que, naturalmente, a ilegalidade dos atos de retenção derive de erro imputável aos serviços da AT.”, que o “o erro sobre os pressupostos de facto e de direito dessa retenção é susceptível de configurar ‘erro imputável aos serviços’, para efeitos de apresentação, no prazo de 4 anos, do pedido de revisão dos atos tributários, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária.”.

No seu requerimento relativo ao exercício do contraditório, a Requerente mantém o já alegado no seu PPA, pugnando pela improcedência das exceções.

O Tribunal entende que a Requerida não tem razão na invocação das duas exceções atrás referidas, que até as mistura na sua alegação, procedendo aqui a argumentação da Requerente, com a qual se concorda, bem como a jurisprudência citada e parcialmente reproduzida.

Entende o Tribunal destacar, ainda, a decisão arbitral proferida em 24/04/2024 no âmbito do processo nº 855/2023-T, onde se pode ler:

“3. Questão da incompetência material do tribunal arbitral

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que o tribunal arbitral é incompetente, por dois motivos, em suma:

– a Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, de onde decorre a vinculação da administração tributária à jurisdição arbitral, exclui do âmbito desta vinculação, conforme alínea a) do seu artigo 2º, as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de retenção na fonte que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do artigo 132.º, do CPPT, e quanto às retenções na fonte relativas aos anos de 2019 e 2020 não foi deduzida reclamação graciosa mas, antes, pedido de revisão oficiosa; e a sua interpretação sobre e o âmbito da vinculação impõe-se *«por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como da legalidade (cf. artigos 3.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários insito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT», «sendo constitucionalmente vedada, por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como do direito de acesso à justiça (artigo 20.º da CRP) e da legalidade [cf. artigos 3.º, n.º 2, 202.º e 203.º da CRP e ainda o artigo e 266.º, n.º 2, da CRP], como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários insito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, a interpretação, ainda que extensiva, que amplie a vinculação da AT à tutela arbitral fixada legalmente, por tal pressupor, necessariamente, a consequente dilatação das situações em que esta obrigatoriamente se submete a tal regime, renunciando nessa medida ao recurso jurisdicional pleno [cf. artigos 25.º e 27.º da RJAT, que impõem uma restrição dos recursos da decisão arbitral].”»*

– o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa é um ato silente, na medida em que foi apenas por efeito da passagem do tempo que se ficcionou a existência de um indeferimento tácito, para efeitos de impugnação arbitral, pelo que consubstancia indeferimento por extemporaneidade e o Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar e decidir a questão de saber se o indeferimento do pedido de revisão oficiosa violou, ou não, o art. 78º da LGT e

se os pressupostos de aplicação de tal mecanismo de revisão foram, ou não, bem aplicados pela AT.

3.1. Questão da inclusão dos actos de retenção na fonte precedidos de pedido de revisão oficiosa no âmbito da vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira

A arbitragem tributária foi criada pelo Governo através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), emitido ao abrigo da autorização legislativa que lhe foi concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.

No n.º 4 desse artigo 124.º estabeleceu-se que o âmbito da autorização prevista no presente artigo compreende, nomeadamente, as seguintes matérias:

a) A delimitação do objecto do processo arbitral tributário, nele podendo incluir-se os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações gratuitas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária;

A autorização legislativa era indispensável para o Governo legislar validamente sobre esta matéria, uma vez que se está perante matéria atinente às garantias dos contribuintes, inserida na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, nos termos dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, e, por isso, o Governo não tem competência legislativa própria, como decorre dos artigos 198.º, n.º 1, alíneas a) e b), da CRP.

Utilizando essa autorização legislativa, o Governo estabeleceu no artigo 2.º, n.º 1, alínea A), do RJAT que «a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta».

É, assim, inequívoco que o Governo, no exercício dos poderes legislativos que lhe foram concedidos pela autorização legislativa, atribuiu aos tribunais arbitrais competência para a declaração de ilegalidade de actos de retenção na fonte, sem qualquer restrição.

No artigo 4.º do RJAT estabeleceu-se, na redacção inicial, que «a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de

portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça», norma esta ao abrigo da qual foi emitida a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, em que se incluiu a norma invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, através da qual se exceptuam da competência dos tribunais arbitrais as «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário».

Já depois de a Portaria n.º 112-A/2011 ter sido emitida, a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, veio estabelecer que *«a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos».*

Na alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, excluem-se do âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as *«pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário».*

A referência expressa ao precedente *«recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»* deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naqueles artigos 131.º a 133.º do CPPT, para cujos termos se remete. Na verdade, desde logo, não se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia *«quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária»* (art. 131.º, n.º 3, do CPPT, aplicável aos casos de retenção na fonte, por força do disposto no n.º 6 do artigo 132.º do mesmo Código), se fosse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, que se entende ser desnecessária, não ter sido efectuada.

Neste artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não se faz qualquer referência expressa aos actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa, ao contrário do que sucede com a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, que refere os actos de indeferimento total ou parcial de «*pedidos de revisão de actos tributários*».

No entanto, a fórmula «*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*», utilizada na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado directamente um acto de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de actos de autoliquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um acto de segundo grau, que confirme um acto de autoliquidação, incorporando a sua ilegalidade.

É unânime a jurisprudência do Tribunal Central Administrativo sobre a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciar a legalidade de actos de autoliquidação (a que são equiparáveis os actos de retenção na fonte) na sequência da apresentação de pedidos de revisão oficiosa.

Como se diz no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-04-2017, processo n.º 8599/15 (reproduzindo a decisão arbitral proferida no processo n.º 630/2014-T):

Conforme resulta do art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação da declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta [alínea a)] e a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais [alínea b)].

Por outro lado, a competência dos tribunais arbitrais depende dos termos da vinculação da Autoridade Tributária (AT) à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos do RJAT. Com efeito, o art. 4.º do RJAT estabelece que «a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos».

Nos termos da alínea a) do art. 2.º desta Portaria n.º 112-A/2011 ficam excluídas do âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais as «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário».

Considerando aqueles preceitos legais a decisão arbitral concluiu pela viabilidade de apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa, julgando não verificada a excepção de incompetência suscitada. Concordamos na íntegra com todo o discurso fundamentador da decisão arbitral, cuja fundamentação aqui transcrevermos apenas em parte:

“A referência expressa ao precedente «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naqueles arts. 131.º a 133.º do CPPT, para que cujos termos se remete. Na verdade, desde logo, não se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia «quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária» (art. 131.º, n.º 3, do CPPT, aplicável aos casos de retenção na fonte, por força do disposto no n.º 6 do art. 132.º do mesmo Código), se fosse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, que se entende ser desnecessária, não ter sido efectuada.

(...)

Assim, importa, antes de mais, esclarecer se a declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão do acto tributário, previstos no art. 78.º da LGT, se inclui nas competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD pelo art. 2.º do RJAT.

Na verdade, neste art. 2.º não se faz qualquer referência expressa a estes actos, ao contrário do que sucede com a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, que refere os «pedidos de revisão de actos tributários» e «os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação».

No entanto, a fórmula «declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado directamente um acto de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de actos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um acto de segundo grau, que confirme um acto de liquidação, incorporando a sua ilegalidade.

A inclusão nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD dos casos em que a declaração de ilegalidade dos actos aí indicados é efectuada através da declaração de ilegalidade de actos de segundo grau, que são o objecto imediato da pretensão impugnatória, resulta com segurança da referência que naquela norma é feita aos actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que expressamente se referem como incluídos entre as competências dos tribunais arbitrais. Com efeito, relativamente a estes actos é imposta, como regra, a reclamação graciosa necessária, nos arts. 131.º a 133.º do CPPT, pelo que, nestes casos, o objecto imediato do processo impugnatório é, em regra, o acto de segundo grau que aprecia a legalidade do acto de liquidação, acto aquele que, se o confirma, tem de ser anulado para se obter a declaração de ilegalidade do acto de liquidação. A referência que na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT se faz ao n.º 2 do art. 102.º do CPPT, em que se prevê a impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, desfaz quaisquer dúvidas de que se abrangem nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD os casos em que a declaração de ilegalidade dos actos referidos na alínea a) daquele art. 2.º do RJAT tem de ser obtida na sequência da declaração da ilegalidade de actos de segundo grau.

Aliás, foi precisamente neste sentido que o Governo, na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, interpretou estas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, ao afastar do âmbito dessas competências as «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», o que tem como alcance restringir a sua vinculação os casos em que esse recurso à via administrativa foi utilizado.

Obtida a conclusão de que a fórmula utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um acto de segundo grau, ela abrangerá também os casos em que o acto de segundo grau é o de indeferimento de pedido de revisão do acto tributário, pois não se vê qualquer razão para restringir, tanto mais que, nos casos em que o pedido de revisão é efectuado no prazo da reclamação graciosa, ele deve ser equiparado a uma reclamação graciosa.

A referência expressa ao artigo 131.º do CPPT que se faz no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não pode ter o alcance decisivo de afastar a possibilidade de apreciação de pedidos de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos de autoliquidação.

Na verdade, a interpretação exclusivamente baseada no teor literal que defende a Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo não pode ser aceite, pois na interpretação das normas fiscais são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (artigo 11.º, n.º 1, da LGT) e o artigo 9.º n.º 1, proíbe expressamente as interpretações exclusivamente baseadas no teor literal das normas ao estatuir que «a interpretação não deve cingir-se à letra da lei», devendo, antes, «reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada».

(...)

A interpretação extensiva, assim, é imposta pela coerência valorativa e axiológica do sistema jurídico, erigida pelo artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil em critério interpretativo primordial pela via da imposição da observância do princípio da unidade do sistema jurídico.

É manifesto que o alcance da exigência de reclamação graciosa prévia, necessária para abrir a via contenciosa de impugnação de actos de autoliquidação, prevista no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, tem como única justificação o facto de relativamente a esse tipo de actos não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o acto, posição essa que até poderá vir a ser favorável ao contribuinte, evitando a necessidade de recurso à via contenciosa.

Na verdade, além de não se vislumbrar qualquer outra justificação para essa exigência, o facto de estar prevista idêntica reclamação graciosa necessária para impugnação contenciosa de

actos de retenção na fonte e de pagamento por conta (nos artigos 132.º, n.º 3, e 133.º, n.º 2, do CPPT), que têm de comum com os actos de autoliquidação a circunstância de também não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade dos actos, confirma que é essa a razão de ser daquela reclamação graciosa necessária.

Uma outra confirmação inequívoca de que é essa a razão de ser da exigência de reclamação graciosa necessária encontra-se no n.º 3, do artigo 131.º do CPPT, ao estabelecer que «sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º». Na verdade, em situações deste tipo, houve uma pronúncia prévia genérica da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o acto de autoliquidação e é esse facto que explica que deixe de exigir-se a reclamação graciosa necessária.

Ora, nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação é proporcionada à Administração Tributária, com este pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do sujeito passivo antes de este recorrer à via jurisdicional, pelo que, em coerência com as soluções adoptadas nos n.ºs 1 e 3 do artigo 131.º do CPPT, não pode ser exigível que, cumulativamente com a possibilidade de apreciação administrativa no âmbito desse procedimento de revisão oficiosa, se exija uma nova apreciação administrativa através de reclamação graciosa.

Por outro lado, é inequívoco que o legislador não pretendeu impedir aos contribuintes a formulação de pedidos de revisão oficiosa nos casos de actos de autoliquidação, pois estes são expressamente referidos no n.º 2 do artigo 78.º da LGT.

Neste contexto, permitindo a lei expressamente que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa de actos de autoliquidação e sendo o pedido de revisão oficiosa formulado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa, como se referiu, não pode haver qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela revisão do acto tributário em vez da reclamação graciosa.

Por isso, é de concluir que os membros do Governo que emitiram a Portaria n.º 112-A/2011, ao fazerem referência ao artigo 131.º do CPPT relativamente a pedidos de declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, disseram imperfeitamente o que pretendiam, pois, pretendendo impor a apreciação administrativa prévia à impugnação contenciosa de actos de autoliquidação, acabaram por incluir referência ao artigo 131.º que não esgota as possibilidades de apreciação administrativa desses actos.

Aliás, é de notar que esta interpretação não se cingindo ao teor literal até se justifica especialmente no caso da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, por serem evidentes as suas imperfeições: uma, é associar a fórmula abrangente «recurso à via administrativa» (que referencia, além da reclamação graciosa, o recurso hierárquico e a revisão do acto tributário) à «expressão nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», que tem potencial alcance restritivo à reclamação graciosa; outra é utilizar a fórmula «precedidos» de recurso à via administrativa, reportando-se às «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos», que, obviamente, se coadunariam muito melhor com a feminina palavra «precedidas».

Por isso, para além da proibição geral de interpretações limitadas à letra da lei que consta do artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil, no específico caso da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 há uma especial razão para não se justificar grande entusiasmo por uma interpretação literal, que é o facto e a redacção daquela norma ser manifestamente defeituosa. Para além disso, assegurando a revisão do acto tributário a possibilidade de apreciação da pretensão do contribuinte antes do acesso à via contenciosa que se pretende alcançar com a impugnação administrativa necessária, a solução mais acertada, porque é a mais coerente com o desígnio legislativo de «reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes» manifestado no n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, é a admissibilidade da via arbitral para apreciar a legalidade de actos de liquidação previamente apreciada em procedimento de revisão.

E, por ser a solução mais acertada, tem de se presumir ter sido normativamente adoptada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil).

Por outro lado, contendo aquela alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 uma fórmula imperfeita, mas que contém uma expressão abrangente «recurso à via administrativa»,

que potencialmente referencia também a revisão do acto tributário, encontra-se no texto o mínimo de correspondência verbal, embora imperfeitamente expresso, exigido por aquele n.º 3 do artigo 9.º para a viabilidade da adopção da interpretação que consagre a solução mais acertada.

É de concluir, assim, que o artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, devidamente interpretado com base nos critérios de interpretação da lei previstos no artigo 9.º do Código Civil e aplicáveis às normas tributárias substantivas e adjetivas, por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT, viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa.”

No que concerne às questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, para além de a Autoridade Tributária e Aduaneira não ter explicitado de que forma os princípios constitucionais invocados podem ser violados, deve ter-se em conta que a questão da constitucionalidade desta interpretação sobre o âmbito da vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD já foi objecto de apreciação do Tribunal Constitucional que decidiu «*não julgar inconstitucional a norma que considera os pedidos de revisão oficiosa equivalentes às situações em que existiu «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, para efeito da interpretação da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, encontrando-se tais situações, por isso, abrangidas pela jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD».

Nestes termos, aderindo à referida jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul e do Tribunal Constitucional, julga-se improcedente a excepção de incompetência invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, quanto ao âmbito da sua vinculação.

3.2. Questão da incompetência do tribunal arbitral para apreciar o indeferimento tácito que entende dever ficcionar-se baseado em extemporaneidade

A tese da Autoridade Tributária e Aduaneira, embora confusamente explicitada, será a de que os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD não têm competência para apreciar a legalidade de actos de segundo grau que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação

e, no caso, o indeferimento tácito *«teria obrigatoriamente que se reportar a um indeferimento por extemporaneidade»*.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT). Há restrições à competência dos tribunais arbitrais derivadas das excepções que constam da vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira, operada pelo artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, mas não têm aplicação no caso em apreço, em que está em causa a apreciação da legalidade de actos de retenção na fonte que foram objecto de pedido de revisão oficiosa.

Refere-se no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

Para além da apreciação directa da legalidade de actos deste tipo, o facto de a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT fazer referência aos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de actos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, inclusivamente a reclamação graciosa e o recurso hierárquico, deixa perceber que serão abrangidos no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD todos os tipos de actos passíveis de serem impugnados através processo de impugnação judicial, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objecto um acto de um dos tipos indicados naquele artigo 2.º do RJAT.

Aliás, esta interpretação no sentido da identidade dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral é a que está em sintonia com a referida autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se revela a intenção de o processo arbitral tributário constitua *«um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»* (n.º 2).

Mas, resulta do teor do artigo 2.º do RJAT que a arbitragem tributária não foi implementada quanto às matérias susceptíveis de serem objecto de acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo ou de acção administrativa, pois é manifesto que não se enquadram em qualquer das situações previstas.

De qualquer forma, extrai-se também da referida autorização legislativa, designadamente da alínea a) do n.º 4 do referido artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, ao fazer referência aos «*actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação*», que não se pretendeu estender o âmbito da arbitragem tributária à apreciação de actos que, nos termos do CPPT, não podem ser objecto de impugnação judicial, mas para que e adequada a acção administrativa.

Na verdade aquela expressão tem ínsita a exclusão dos «*actos administrativos que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação*» e das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT infere-se a regra de a impugnação de actos administrativos em matéria tributária ser feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou acção administrativa (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do artigo 191.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) conforme esses actos *comportem* ou *não comportem* a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação.

É este o único critério de distinção dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa, não havendo suporte legal para sustentar que, relativamente a impugnação de actos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação se possa utilizar a acção administrativa, designadamente para apreciar questões relativas à verificação dos pressupostos de pedido de revisão oficiosa.

Nos casos de indeferimento tácito não há, obviamente, apreciação *expressa* da legalidade de acto de liquidação (neste caso, através de retenção na fonte), mas, tratando-se de uma ficção de acto destinada a assegurar a impugnação contenciosa em meio processual que tem por objecto um acto de liquidação, o meio de impugnação adequado depende do conteúdo ficcionado.

No caso de impugnação administrativa directa de um acto de liquidação (através de reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa), com fundamento na sua ilegalidade, o conteúdo ficcionado é de indeferimento do pedido que foi formulado, de anulação do acto de liquidação. Isto é, ficciona-se que o pedido foi indeferido por ter sido dada resposta negativa a todas as questões de legalidade colocadas pelo Sujeito Passivo. Por isso, presume-se o indeferimento tácito de meio de impugnação administrativa (reclamação graciosa ou pedido de revisão

oficiosa) que tem por objecto directo acto de liquidação se baseia em razões substantivas e não por razões formais.

De harmonia com o exposto, no caso em apreço, estando-se perante indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa, que tem por objecto directos actos de retenção na fonte, é de considerar que o acto ficcionado conhece da legalidade desses actos e, por isso, o meio processual adequado para a sua impugnação contenciosa, nos tribunais estaduais, é o processo de impugnação judicial, nos termos das alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, de que é meio alternativo ao processo arbitral.

Neste sentido, tem vindo a decidir uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

– de 6-10-2005, processo n.º 01166/04: *«o indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação, baseado na sua ilegalidade, deve considerar-se, para efeito das alíneas d) e p) do n.º 1 do art. 97.º do CPPT, como um acto que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação»;*

– de 02-02-2005, processo n.º 01171/04, de 08-07-2009, processo n.º 0306/09, de 23-09-2009, processo n.º 0420/09, de 12-11-2009, processo n.º 0681/09: *«o meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o acto silente atribuído a director-geral que não decidiu o pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de um tributo é a impugnação judicial».*

Assim, na linha desta jurisprudência, é de entender que o acto ficcionado quando ocorre indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa é um acto que comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação cuja revisão foi pedida, dando resposta negativa aos fundamentos invocados, pelo que o meio contencioso adequado para o impugnar é o processo de impugnação judicial e, consequentemente, também o meio alternativo que é o processo arbitral.

Quanto à alegação da Autoridade Tributária e Aduaneira de que o Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar e decidir a questão de saber se estão reunidos os pressupostos de aplicação do *«mecanismo de revisão oficiosa»*, não é claro a que se refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, pois, num caso em que está em causa um indeferimento tácito, não está em causa a aplicação de qualquer *«mecanismo»*, mas sim a mera inércia da administração.

De qualquer modo, assente que o Tribunal Arbitral é competente para apreciar a legalidade do acto de retenção na fonte, por força do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, «*é também competente para conhecer dos incidentes que nela se levantem e das questões que o réu suscite como meio de defesa*» [artigo 91.º, n.º 1, do CPC subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

Aliás, como se referiu, é unânime a jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul sobre a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciar a legalidade de actos de autoliquidação na sequência da apresentação de pedidos de revisão oficiosa, o que naturalmente tem implícita a possibilidade de apreciação de qualquer «*mecanismo*» previsto no artigo 78.º da LGT que possa ter sido aplicado.”.

Na sua Resposta, a AT alegou, ainda, como atrás se referiu, que o “regime previsto no artigo 98.º do CIRC assume natureza especial face ao previsto nos artigos 132.º da LGT e 137.º do Código do IRC, aplicável à generalidade das situações de retenção na fonte”. Ou seja, que existe “um mecanismo no qual as entidades não residentes beneficiárias dos rendimentos previstos no artigo 94.º do CIRC (no presente caso, dividendos) podem solicitar o reembolso de retenções na fonte no prazo de dois anos, desde que seja comprovado por documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado”, prazo este que não foi cumprido pela Requerente.

Entende o Tribunal que, igualmente neste ponto, a posição da Requerida não merece provimento.

Com efeito, exatamente num caso em que um requerente veio solicitar o reembolso do imposto pago em excesso por retenção na fonte a título definitivo, ao abrigo do então em vigor artigo 90.º-A do CIRC, com a epígrafe «Dispensa total ou parcial de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes», e em que a AT julgou improcedente tal pedido por extemporaneidade, não o convolvando quer em reclamação graciosa, quer em pedido

de revisão oficiosa, o Tribunal Central Administrativo Sul veio no Acórdão de 30 de setembro de 2025, proferido no âmbito do processo nº 1936/09.9BELRS, referir e decidir o seguinte:

“A referida norma estabelece um procedimento que permite ao substituído solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, estatuidando-se no seu n.º 5, como termo inicial do prazo de 2 anos para esse efeito, a verificação do facto gerador do imposto, daí que a AT tenha considerado intempestivo o pedido.

Temos por certo que a referida norma é aplicável aos casos em que não tenha sido *«efectuada a prova nos prazos e condições estabelecidos nos n.ºs 2 e 3, bem como no n.º 3 do artigo 14.º»*, ou seja, quando até à data em que a entidade obrigada a efectuar a retenção na fonte deve cumprir tal obrigação não tenha sido apresentada prova dos requisitos de preenche os pressupostos da tributação reduzida ou da isenção de que pretende beneficiar.

(...)

Aqui chegados, depois de concluir que o pedido era intempestivo, impunha-se à AT apreciar se aquele pedido podia ser objecto de aproveitamento e ser objecto de outro enquadramento através dos procedimentos legalmente previstos, designadamente, de segundo grau, como a prevista no artigo 132.º do CPPT, ou em última análise como pedido de revisão previsto no artigo 78.º da LGT, que constitui, como se sabe, uma válvula de segurança ou de garantia complementar aos demais meios de tutela ao dispor de contribuintes e da própria AT na reapreciação da legalidade dos actos tributários.

Não colhe a alegação da recorrente no sentido de que a convolação não podia legalmente ter lugar, porquanto o meio procedimental utilizado era o adequado para o fim pretendido, na medida em que não existia um meio adequado. Havia vários.

Se o meio considerado adequado pela AT era intempestivo, não podia ser considerado o mais adequado, estando a AT vinculada na sua actuação à prossecução do interesse público, de acordo com a observância dos princípios da legalidade e do respeito pelas garantias dos contribuintes, conforme resulta do disposto nos artigos 8.º, n.º 2 alínea e) e 55.º da LGT, impondo-se-lhe, em caso de erro na forma do procedimento, a convolação na forma adequada, aproveitando-se as peças úteis a tal aproveitamento por imperativo decorrente do disposto no artigo 52.º do CPPT, norma da qual não resulta nenhuma limitação que vincule a AT a convolar o procedimento apenas uma vez. Se a convolação realizada se vier a revelar inadequada, nada

obstava que o procedimento venha a ser novamente convolado na forma mais adequada com vista a alcançar os ditames da justiça.

Ainda que assim não fosse, um requerimento a solicitar o reembolso nos termos do artigo 90.º-A do CIRC, não exclui a via da reclamação graciosa prevista no artigo 132.º n.º 4 do CPPT, nem tão pouco excluiria o seu aproveitamento, por via da sua convolação em pedido de revisão oficiosa da liquidação, nos termos do artigo 78.º da LGT, desde que tempestivos, como se verificou relativamente ao 2.º meio indicado.”. (sublinhados nossos).

Nestes termos, aderindo à referida jurisprudência dos Tribunais Superiores Administrativos e Fiscais, do Tribunal Constitucional e Arbitral, bem como à argumentação da Requerente no seu requerimento de 22 de maio de 2026, julga-se improcedente a exceção de incompetência material do tribunal arbitral, bem como se julga improcedente a exceção de inimpugnabilidade dos atos tributários de retenção na fonte, ambas invocadas pela AT na sua Resposta, pelo que o Tribunal Arbitral é competente e o pedido é tempestivo.

V. Matéria de Direito

1. Apreciação do mérito do pedido de pronúncia arbitral

1.1. Posições das Partes

Para fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, em suma, o seguinte:

- que “que apesar de terem sido realizadas retenções na fonte pela D..., agindo em regime de substituição tributária, nos termos da legislagdo em vigor, a REQUERENTE poderia beneficiar da isenção de imposto sobre os dividendos ao abrigo da lei interna, nos termos previstos no n.º 3 e seguintes do artigo 14.º do Código do IRC, uma vez que, à data da colocação à disposição dos dividendos nos anos aqui em crise, estavam cumpridas as condições previstas no referido dispositivo legal para poder beneficiar da isenção (...);

- que “(...) à data dos factos mencionados, a D..., na qualidade de substituto tributário, não tinha na sua posse todos os elementos probatórios que lhe permitissem atestar o cumprimento dessas condições, motivo pelo qual se viu impossibilitada de aplicar a isenção.”;

- que “(...) dúvidas não restam de que o imposto indevidamente pago deverá ser-lhe restituído, bem como, pagos juros indemnizatórios, a calcular desde a data da sua retenção até efetivo e integral pagamento.”.

A AT defende, em suma, o seguinte:

- que “sendo o Requerente um organismo de investimento coletivo e um sujeito passivo não residente para efeitos fiscais em Portugal, sem qualquer estabelecimento estável, deverá o peticionado ser julgado improcedente.”;

- que “a situação dos residentes e dos não residentes não é, por regra, comparável e que a discriminação só acontece quando estamos perante a aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou de uma mesma regra a situações distintas.”;

- que “o princípio da não discriminação atende à necessidade de conferir tratamento igual ao que é igual e diferente àquilo que é diferente, na medida dessa diferença.”;

- que “não sendo as situações comparáveis parece difícil de aceitar o argumento da requerente de que a legislação nacional e particularmente o artigo 22.º do EBF está em desconformidade e contrariaria o disposto no TFUE, nomeadamente, quanto à liberdade de circulação de capitais, tendo em apreço a proibição geral de discriminação face a uma restrição injustificada à liberdade de estabelecimento prevista no artigo 63.º do referido TFUE.”.

Salvo o devido respeito, que é muito, a título prévio desde já se diz que tudo o que é alegado ao nível da defesa por impugnação pela AT na sua Resposta (vide pontos 45. a 116), nada tem que ver com a situação dos autos, o que parece ter resultado de algum lapso informático na

preparação do texto da Resposta com outros textos relacionados com processos envolvendo organismos de investimento coletivo e a análise do artigo 22º do EBF.

Isto é deveras manifesto, entre outros, quando se diz que “(...) a Requerente ao analisar a desconformidade da legislação nacional com o artigo 63.º do TFUE, centra-se exclusivamente nos n.ºs 1 e 3 do artigo 22.º do EBF, que estabelece a isenção de retenção na fonte, o que revela uma visão parcial do regime de tributável aplicável aos OIC abrangidos por este dispositivo legal. (109. da Resposta). A Requerente não fez tal análise.

Ou quando se conclui que “(...) um OIC constituído ao abrigo da lei portuguesa e um Fundo de Investimento constituído ao abrigo das normas de outro Estado Membro, não estão em situações comparáveis para efeitos de averiguar se existe um tratamento discriminatório em termos fiscais e uma clara restrição à liberdade de circulação de capitais.” (116. da Resposta)

Nestes autos não estão em causa nem organismos de investimento coletivo, nem qualquer discriminação relativamente à aplicação dos n.ºs 1 e 3 do artigo 22.º do EBF, mas sim, como se referiu supra e melhor se desenvolverá de seguida, a isenção prevista no n.º 3 do art.º 14º do CIRC, relativamente à distribuição de dividendos feita por uma sociedade comercial por quotas de direito português e residente em Portugal a uma sociedade de direito inglês e residente no Reino Unido, que é sócia da primeira.

Aliás, diversamente, a AT, na Informação de 9 de setembro de 2025 relativa ao pedido de revisão oficiosa da Requerente (cfr. “PA), veio alegar:

- que “1) Assim, não tendo logrado comprovar, junto da entidade que se encontrava obrigada a efetuar a retenção na fonte, isto é, junto do substituto tributário, os requisitos de que depende a isenção prevista no n.º 3 do art.º 14.º do CIRC, a requerente foi tributada à taxa reduzida de 10%, prevista na alínea a) do n.º 2 do art.º 10.º da Convenção entre Portugal e o Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (CDT).”

- “m) A que acresce que, não obstante não ter efetuado a prova nos termos e prazos estabelecidos no n.º 4 do art.º 14.º do CIRC, a requerente, podia solicitar o reembolso total ou parcial do imposto retido na fonte, no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante a apresentação de um formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência, que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado, conforme determina o n.º 7 do art.º 98.º do CIRC, não o tendo feito.”;

- que “n) Pelo que, as retenções na fonte aqui controvertidas, não se encontram inquinadas de qualquer ilegalidade, não se verificando, assim os pressupostos do pedido de revisão do ato tributário previsto no art.º 78.º da LGT, nomeadamente erro imputável aos serviços.”.

1.2. Da ilegalidade das liquidações de IRC, por retenção na fonte

Está em causa nos presentes autos analisar e decidir se a Requerente poderia beneficiar da isenção de imposto sobre os dividendos que lhe foram distribuídos, ao abrigo do n.º 3 do artigo 14.º do CIRC, concretamente se, nas datas da colocação à disposição dos dividendos nos anos aqui em causa, estavam cumpridas os requisitos previstos no referido dispositivo legal.

Os rendimentos auferidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal, no caso em apreço os dividendos, estão sujeitos a tributação em Portugal, nos termos do ponto 3) da alínea c) do n.º 3 do art.º 4.º do CIRC através da retenção na fonte a título definitivo, à taxa de 25% (cfr. n.º 1 alínea c) e n.º 5 do art.º 94.º e n.º 4 do art.º 87, ambos do CIRC).

Contudo, se no momento da retenção na fonte, fosse feita prova junto do substituto tributário da verificação dos pressupostos de aplicação do art.º 10.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Impostos sobre o Rendimento (CDT) celebrada entre Portugal e o Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, em vigor ao

tempo dos factos (*aprovada para ratificação pelo Decreto-Lei n.º 48497 de 24 de Julho de 1968, que esteve em vigor desde 20-01-1969 até 29-12-2025 e com produção de efeitos até 31/12/2025*), esta taxa de retenção na fonte podia ser reduzida a 10% ou a 15% (cfr. alínea a) do nº 2 do artº 10º).

De acordo com a matéria de facto fixada, foi isso que sucedeu, ou seja, foi aplicada a taxa reduzida de 10% aos total dos dividendos brutos auferidos.

Igualmente de acordo com a matéria de facto fixada, sobre os dividendos recebidos em 2021 e 2022, a Requerente suportou IRC, por retenção na fonte em Portugal, a título definitivo, no montante total de € 2.299.550,00, correspondente às guias de retenção na fonte de IRC a seguir discriminadas: - Guia de retenção na fonte: ...; Período: 2021/junho; Valor: € 1.152.800,00; - Guia de retenção na fonte: ...; Período: 2022/junho; Valor: € 1.146.750,00.

Na parte que interessa aos presentes autos, artigo 14º do CIRC, sob a epígrafe “Outras isenções”, em vigor à data dos factos, estabelece o seguinte:

3 - Estão isentos os lucros e reservas que uma entidade residente em território português, sujeita e não isenta de IRC ou do imposto referido no artigo 7.º e não abrangida pelo regime previsto no artigo 6.º, coloque à disposição de uma entidade que:

a) Seja residente:

1) Noutro Estado membro da União Europeia;

2) Num Estado membro do Espaço Económico Europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia;

3) Num Estado com o qual tenha sido celebrada e se encontre em vigor convenção para evitar a dupla tributação que preveja a troca de informações;

b) Esteja sujeita e não isenta de um imposto referido no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC desde que, nas situações previstas na subalínea 3) da alínea anterior, a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60 % da taxa do IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º;

c) Detenha direta ou direta e indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, uma participação não inferior a 10 % do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas;

d) Detenha a participação referida na alínea anterior de modo ininterrupto, durante o ano anterior à colocação à disposição;

4 - Para efeitos da aplicação do regime previsto no número anterior, deve ser feita prova do cumprimento das respetivas condições, perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, em momento anterior à data da colocação à disposição dos lucros e reservas distribuídos, devendo a prova relativa aos requisitos estabelecidos nas alíneas a) e b) do número anterior ser efetuada através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado de que é residente esta entidade, sendo ainda de observar o previsto no artigo 119.º do Código do IRS.

5 - Para efeitos do disposto no n.º 3, considera-se como entidade residente a que, como tal, seja qualificada pela legislação fiscal do respetivo Estado e que, ao abrigo das convenções destinadas a evitar a dupla tributação celebradas por este Estado, não seja considerada, para efeitos fiscais, residente noutro Estado.

Vejamos:

A Diretiva 2011/96/UE do Conselho de 30 de Novembro de 2011 veio dispor sobre o regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes.

O propósito da Diretiva 2011/96/UE consistiu em isentar de retenção na fonte os dividendos e outro tipo de distribuição de lucros pagos pelas sociedades afiliadas às respetivas sociedades-mãe, bem como suprimir a dupla tributação de tais rendimentos ao nível da sociedade-mãe.

Tal Diretiva teve na sua base o entendimento de que os agrupamentos de sociedades de Estados-Membros diferentes são necessários para criar, na União, condições análogas às de um mercado interno e para garantir o seu bom funcionamento, considerando-se que as respetivas operações não devem ser dificultadas por restrições, desvantagens ou distorções, nomeadamente decorrentes das disposições fiscais dos Estados-Membros.

Para esses agrupamentos de sociedades de Estados-Membros diferentes, a Diretiva 2011/96/UE veio estabelecer regras fiscais neutras do ponto de vista da concorrência, de modo a permitir que as empresas se adaptassem às exigências do mercado interno, aumentando a sua produtividade e reforçando a sua posição concorrencial a nível internacional.

Pretendia-se, pois, evitar a penalização da cooperação entre sociedades de Estados-Membros diferentes, por comparação com a cooperação entre sociedades de um mesmo Estado-Membro.

Assim, um elemento determinante do regime estabelecido pela Diretiva 2011/96/UE consistia no dever de abstenção de tributação por parte do Estado-Membro da residência da sociedade-mãe, dos lucros distribuídos por ela recebidos, na qualidade de sócia da sociedade sua afiliada, ou, em alternativa, da tributação com autorização simultânea da dedução, ao imposto a pagar pela sociedade-mãe, do imposto sobre as sociedades pago pela sociedade afiliada sobre esses lucros. Além disso, para garantir a neutralidade fiscal, isentou-se de retenção na fonte os lucros que uma sociedade afiliada distribuisse à sociedade-mãe.

O artigo 14.º do CIRC estabelece nos n.ºs 3 a 7 a não tributação pelo Estado da Fonte dos dividendos aí gerados, em cumprimento do art.º 5.º da Diretiva Mãe-Filhas.

Contudo, para que essa isenção seja aplicada, é necessário que se verifiquem os requisitos previstos no art.º 14.º do CIRC, conjugado com o disposto na Diretiva n.º 2011/96/UE, nomeadamente no seu art.º 2.º e anexo I, Parte A - Lista das sociedades a que se refere o art.º

2.º, al. a) e subalínea i), - e Parte B - Lista de impostos a que se refere o art.º 2.º, alínea a) e subalínea iii), com as necessárias adaptações;

Assim, quanto à entidade que coloca os lucros à disposição, exige-se, no artigo 14.º, n.º 3, do CIRC, que seja: a) residente em território português, nos termos da lei portuguesa; b) sujeita e não isenta de IRC ou do imposto especial de jogo previsto no artigo 7.º do CIRC; c) não abrangida pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º do CIRC.

E, no que diz respeito à entidade beneficiária, o artigo 14.º do CIRC exige, no que releva para o caso em apreço, que: a) seja residente num Estado com o qual tenha sido celebrada e se encontre em vigor convenção para evitar a dupla tributação que preveja a troca de informações; b) esteja sujeita e não isenta de um imposto referido no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, e a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60 % da taxa do IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º do CIRC; c) detenha direta ou direta e indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, uma participação não inferior a 10 % do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas de modo ininterrupto, d) durante o ano anterior à colocação à disposição.

Por fim, a lei exige que os requisitos estabelecidos nas alíneas a) e b) do n.º 3, do artigo 14.º do CIRC designadamente, a residência e sujeição a imposto da sociedade beneficiária, sejam confirmados por declaração autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado de que é residente esta entidade, por forma a salvaguardar eventuais evasões fiscais que poderiam ser possíveis caso não existisse qualquer controlo mínimo sobre a ocorrência das condições.

A Diretiva (UE) 2015/121, de 27 de janeiro, que procedeu à alteração da Diretiva (UE) 2011/96/EU, pretendeu garantir que a aplicação do regime da *participation exemption* na distribuição de dividendos entre filhas e mãe não fosse objeto de práticas abusivas por parte dos contribuintes beneficiários, tendo o legislador, no âmbito da transposição da Diretiva para o CIRC, adotado internamente medidas para combater as fraudes e abusos, introduzindo as normas especiais antiabuso que se encontram prescritas nos 17.º 18.º e 19.º do artigo 14.º do CIRC.

Além disso, a Lei n.º 89/2017, de 21 de agosto, que transpõe o capítulo III da Diretiva (UE) 2015/849, introduziu a redação do n.º 19 do artigo 14.º do CIRC, com a aprovação da Lei n.º 89/2017, de 21 de agosto, que transpõe o capítulo III (i.e. beneficiário efetivo) da Diretiva (UE) 2015/849, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio (4.ª Diretiva), relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo.

Pelo exposto, a isenção de IRC na distribuição de lucros prevista no n.º 3 do art.º 14.º do CIRC pode ser afastada, mesmo que se mostrem cumpridas formalmente todas as condições acima referidas, se forem observadas as situações abusivas que constam nos n.ºs 17.º e 19.º do art.º 14.º do CIRC.

Desde já se pode afirmar que, nos presentes autos, não está em causa, nem foi alguma vez alegado pela AT, nem decorre da matéria de facto fixada, quaisquer situações abusivas.

Resta assim ao Tribunal analisar e decidir se se mostram cumpridas formalmente todos os requisitos acima referidos para que a Requerente pudesse beneficiar da isenção de IRC na distribuição de lucros prevista no n.º 3 do art.º 14.º do CIRC.

A forma clara e linear como a Requerente fundamentou a sua posição e, em especial, a documentação junta por si aos presentes autos, determinante para a matéria de facto fixada, não levantam quaisquer dúvidas ao Tribunal de que o PPA merece total provimento quanto a esta questão principal.

Nos anos em questão, quanto à entidade que coloca os lucros à disposição, isto é, a D..., LDA.:

- a) - é uma sociedade comercial por quotas residente em território português, nos termos da lei portuguesa;
- b) - está sujeita e não isenta de IRC ou do imposto especial de jogo previsto no artigo 7.º do CIRC;

c) - não está abrangida pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º do CIRC.

E, nos anos em questão, quanto à entidade beneficiária, isto é, a Requerente A... LIMITED:

a) – é uma sociedade residente num Estado com o foi celebrada e se encontrava em vigor convenção para evitar a dupla tributação que previa a troca de informações, concretamente, residente no Reino Unido, país com quem Portugal celebrou uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Impostos sobre o Rendimento, em vigor ao tempo dos factos (*aprovada para ratificação pelo Decreto-Lei n.º 48497 de 24 de Julho de 1968, que esteve em vigor desde 20-01-1969 até 29-12-2025 e com produção de efeitos até 31/12/2025*) e que previa no seu artigo 25º a “troca de informações”;

b) – estava sujeita e não isenta de um imposto referido no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, concretamente estava sujeita e não isenta a imposto sobre as sociedades (“corporation tax”) no Reino Unido, a uma taxa não inferior a 19%, sem possibilidade de outra opção ou de isenção, e, por conseguinte, superior a 60% da taxa de IRC em vigor nos anos de 2021 e 2022, que era de 21%;

c) - detinha diretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, uma participação não inferior a 10 % do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas de modo ininterrupto, concretamente detinha uma participação de 55% do capital social da sociedade D..., LDA.;

d) – e detinha essa participação durante o ano anterior à colocação à disposição (2020 e 2021), uma vez que a participação da Requerente, sempre maioritária e logo superior a 10% do capital social, existe desde 19 de junho de 2007.

A prova relativa aos requisitos estabelecidos nas alíneas a) e b) do número 3 do artº 14º do CIRC deveria ser efetuada através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado de que é residente a entidade beneficiários. E foi.

E a prova de todos os restantes requisitos foi efetuada por certidões comerciais e declarações fiscais emitidas ou rececionadas pelas entidades competentes, e até constantes do “PA” e nunca não postas em causa pela AT. Nenhum documento de prova dos requisitos levantou quaisquer dúvidas ao Tribunal.

Alegou a este propósito a Requerente que à data da colocação à disposição dos dividendos nos anos de 2021 e 2022 não dispunha ainda de todos os certificados necessários, sem prejuízo de os requisitos estarem cumpridos.

O facto de a prova dos requisitos não ter sido feita aquando das retenções da fonte é irrelevante, pois o pedido é formulado *a posteriori* no âmbito de um procedimento de revisão oficiosa, pelo que a ilegalidade das retenções pode ser analisada e declarada neste momento e os formulários apresentados também *a posteriori*.

A este respeito, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu, no acórdão de 14 de dezembro de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 141/14, que “Resulta da interpretação dos artigos 103 da CRP e 90 do CIRC que os formulários exigidos como prova da dispensa da retenção na fonte de IRC dos rendimentos auferidos por entidades não residentes são meros documentos ad probationem pelo que podem ser apresentados “a posteriori” dentro dos prazos legalmente fixados podendo ser substituídos nos termos do artigo 364 n.º 2 do Código Civil.” (cfr IV do Sumário).

Assim, conclui-se que a Requerente poderia ter beneficiado da isenção de IRC relativamente aos dividendos a si distribuídos, nos termos n.º 3 do art.º 14.º do CIRC.

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral declara ilegais e anula as liquidações de IRC por retenção na fonte contestadas, bem como declara a ilegalidade do ato de indeferimento tácito presumido do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, por vício de violação de lei, consubstanciado na violação do n.º 3 do art.º 14.º do CIRC, em conformidade com o artigo

163.º do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

2. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede a restituição integral dos valores indevidamente retidos e pagos, no montante de € 2.299.550,00, acrescido de juros indemnizatórios, a calcular desde a data da sua retenção / pagamento indevido até efetivo e integral pagamento (cfr. 65º e 68º do PPA).

Assim, de harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária e Aduaneira a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”* (cf. Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 277/2020-T e 220/2020-T).

Na sequência da anulação dos atos impugnados, a Requerente terá direito a ser reembolsada do imposto indevidamente retido e pago, em montante a ser apurado em execução de sentença,o

que é efeito da própria anulação, por força dos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, relativamente ao que é pedido (montante a restituir) nos presentes autos.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*, e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT, que dispõe que *“se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea”*.

Já o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT vem dizer que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.

Assim, como consequência da anulação dos atos de retenção de IRC dos anos de 2021 e 2022, há lugar ao reembolso das quantias indevidamente retidas.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 43.º - Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

-
- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*
- b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*
- c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*
- d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.*
- 4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.*
- 5. No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.*

O n.º 1 do artigo 43.º da LGT reconhece o direito a juros indemnizatórios quando se determinar em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços.

O facto de se tratar de atos de retenção na fonte não praticados diretamente pela Autoridade Tributária e Aduaneira não afasta essa imputabilidade, pois a ilegalidade da retenção na fonte, quando não é baseada em informações erradas do contribuinte, não lhe é imputável, mas sim «aos serviços», devendo entender-se que se integra neste conceito a entidade que procede à retenção na fonte, na qualidade de substituto tributário, que assume perante quem suporta o encargo do imposto o papel da Administração Tributária e Aduaneira na liquidação e cobrança do imposto.

O pedido de revisão do ato tributário é equiparável a reclamação graciosa quando é apresentado dentro do prazo da reclamação administrativa, que se refere no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, como se refere no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de julho de 2006, proferido n processo n.º 402/06.

Como também se refere no mesmo acórdão, «nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa) (...) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º, n.º 3, da LGT».

Foi uniformizada jurisprudência neste sentido pelo acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de setembro de 2020, proferido no processo n.º 040/19.6BALSb, publicado com o n.º 4/2023, no Diário da República, I Série, de 16-11-2023, em que se conclui:

«só são devidos juros indemnizatórios decorrido um ano após o pedido de promoção da revisão oficiosa e até à data da emissão das respetivas notas de crédito a favor da Recorrida».

Este regime justifica-se pela falta de diligência do contribuinte em apresentar reclamação graciosa ou pedido de revisão no prazo desta, como se prevê no n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Tratando-se de jurisprudência uniformizada, ela deve ser acatada.

Assim, no caso em apreço, a norma à face da qual tem de ser aferida a existência de direito a juros indemnizatórios é a alínea c) deste n.º 3 do artigo 43.º da LGT, que estabelece que eles são devidos «quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária».

Como decorre da matéria de facto fixada, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 16 de junho de 2025, pelo que apenas a partir de 17 de junho de 2026 há direito a juros indemnizatórios.

Assim, o Tribunal determina que os juros indemnizatórios sobre o montante de € 2.299.550,00 deverão contar-se desde o dia 17 de junho de 2026 até ao integral reembolso do referido montante à Requerente, nos termos do n.º 4 do artigos 43.º e n.º 10 do artigo 35.º, ambos da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

VI. Decisão

Em face do exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar totalmente improcedentes as exceções invocadas pela AT;
- b) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, e, em consequência, declarar ilegais e anular os atos de retenção na fonte contestados, dos anos de 2021 e 2022, relativos aos dividendos auferidos pela Requerente, com todas as consequências legais, nomeadamente a devolução do imposto indevidamente pago;
- c) Julgar parcialmente procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente, desde o dia 17 de junho de 2026, nos termos referidos no ponto V 2. deste acórdão;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do processo, nos termos do ponto VIII. deste acórdão.

VII. Valor do Processo

De harmonia com o disposto no artigo 97.º A n.º 1, al. a) do C.P.P.T. e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 2.299.550,00** (dois milhões duzentos e noventa e nove mil quinhentos e cinquenta euros), indicado pela Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

VIII. Custas

De acordo com o previsto nos artigos 22.º, n.º 4, e 12.º, n.º 2, do RJAT, no artigo 2.º, no n.º 1 do artigo 3.º e nos n.ºs 1 a 4 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como na Tabela I anexa a este diploma, fixa-se o valor global das custas em **€ 29.682,00** (vinte e nove mil seiscientos e oitenta e dois euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

13 de agosto de 2026

Os Árbitros,

Rui Duarte Morais
(Árbitro Presidente)

Pedro Miguel Bastos Rosado
(Árbitro Adjunto e Relator)

Rui Miguel Marrana
(Árbitro Adjunto)